



ELSA MARVANEJO DA COSTA

Consultora da Ordem dos
Contabilistas Certificados
comunicacao@occ.pt

A reposição do “benefício” das gratificações de balanço

A atribuição de gratificações de balanço como forma de recompensar os trabalhadores pelo lucro alcançado no ano é uma prática relativamente comum na esfera empresarial portuguesa. Acontece que com a situação pandémica que se instalou desde 2020 foi necessário repensar as decisões tomadas a este respeito. Pretendemos com este texto alertar para as penalizações que possam advir do facto de se ter deliberado a atribuição de gratificações de balanço relativamente ao período de 2019, a ser pagas em 2020, e tal não tenha chegado a acontecer.

A atribuição de gratificações de balanço

A participação dos trabalhadores nos lucros das empresas onde trabalham é uma forma de estes participarem no crescimento económico e, porventura, também financeiro da organização. Além do complemento remuneratório, poderá também contribuir para uma maior satisfação profissional. Na esfera da entidade patronal, este procedimento possui algumas especificidades do ponto de vista fiscal que interessa acautelar.

A contabilização

Desde logo, a determinação do momento em que tal gratificação, que se pode traduzir numa redução do resultado fiscal do período a que respeita, deve ser considerada. Como regra, a dedutibilidade fiscal destas remunerações ocorre no período de tributação em que as mesmas devam ser contabilizadas, ou seja: (i) se houver uma obrigação presente legal ou construtiva por parte da empresa de as atribuir, a contabilização (como gasto e passivo) do respetivo “custo esperado dos pagamentos de participação nos lucros” ocorre no período em que os beneficiários prestaram o serviço à empresa que é também aquele a que o lucro respeita; (ii) caso contrário, e residualmente, a contabilização só ocorre no período de tributação seguinte, após a realização da assembleia geral de aprovação das contas (via resultados transitados).

Simples trabalhadores e membros dos órgãos estatutários

Ponto seguinte: ter presente o diferente enquadramento das gratificações atribuídas a simples trabalhadores e a membros dos órgãos sociais que possuem participação no capital da sociedade. Embora tais encargos (as gratificações) sejam dedutíveis em termos fiscais, o legislador estabeleceu um limite para a sua dedutibilidade quando forem atribuídas a membros de órgãos sociais que sejam titulares, direta ou indiretamente, de partes representativas de, pelo menos, 1% do capital social.

Nestes casos, tais remunerações não são dedutíveis na parte em que exceda o dobro

da remuneração mensal auferida no período de tributação a que respeita o resultado em que participam. Logo: i) se forem contabilizadas como gasto no período em que os beneficiários prestaram serviços à empresa, o montante em excesso deve ser inscrito no campo 735 do quadro 07 da declaração modelo 22 respeitante a esse período; ii) se a contabilização só ocorrer no período seguinte àquele em que os beneficiários prestaram serviços à empresa, se for por débito da conta 56 – Resultados transitados, a empresa pode deduzir a parte que se mostra dedutível no campo 704 do quadro 07 da respetiva declaração modelo 22.

O pagamento

Outra condição necessária para a dedutibilidade fiscal de tal encargo é que as respetivas importâncias sejam pagas até ao fim do período de tributação seguinte. Se, porventura, tais remunerações não vierem a ser pagas ou colocadas à disposição dos beneficiários até ao fim do período de tributação seguinte àquele a que respeita o lucro, o sujeito passivo fica sujeito a uma penalização, que se consubstancia na reposição do IRC que deixou de ser pago em virtude do gasto com a gratificação acrescido de juros compensatórios. Neste caso, terá de adicionar no quadro 10 da declaração modelo 22 referente a esse período (período seguinte àquele a que respeita o lucro) o IRC que deixou de ser liquidado em resultado da dedução das importâncias que não tenham sido pagas ou colocadas à disposição dos interessados no prazo indicado, acrescido dos juros compensatórios correspondentes (campos 363 e 366, respetivamente).

Na esfera do beneficiário

Ainda que, na esfera societária, o encargo com a atribuição de gratificações de balanço ocorra, como regra, no período de tributação a que respeita o resultado obtido, que é também aquele em que os respetivos beneficiários prestaram os seus serviços, o reconhecimento do rendimento na esfera do beneficiário não segue o mesmo raciocínio. Os trabalhadores e/ou membros dos órgãos sociais apenas serão tributados no momento em que ocorrer o recebimento efetivo da quantia relativa à gratificação de balanço. Os valores assim auferidos configuram um rendimento de trabalho dependente que acresce à restante remuneração para efeitos de determinação da taxa de retenção a aplicar e assim serão tributados. No que respeita à incidência de segurança social, muito embora resulte do disposto no Código Contributivo, que as gratificações de balanço integram a base de incidência contributiva, a entrada em vigor desta norma foi suspensa até à regulamentação, aguardando-se até à data de hoje aprovação de regulamentação.

Os apoios no âmbito do Covid-19

No ano 2020, a generalidade das empresas terá obtido apoios do Estado, referindo alguns exemplos: “layoff” simplificado, apoio extraordinário à retoma progressiva de atividade em empresas em situação de crise empresarial, Programa Apoiar, linhas de apoio financeiro, entre outros. Importa que se analisem as condições subjacentes aos diversos tipos de apoio e incentivos disponibilizados às empresas. Muitos deles tinham como condição que a entidade patronal não distribuisse lucros ou dividendos aos seus sócios no momento da atribuição do apoio, ou da sua submissão e nos 60 dias seguintes.

Reposição do benefício

Face ao exposto, as sociedades comerciais que tivessem deliberado a atribuição de gratificações de balanço relativamente ao período 2019, que ficaram sujeitas, face ao disposto no Código do IRC, à condição do seu pagamento durante o ano de 2020 e que não o puderam fazer porque, entretanto, foram beneficiárias de apoios no âmbito do Covid-19, devem agora, aquando da entrega da Modelo 22 relativa ao ano de 2020, repor o IRC que deixou de ser pago em 2019, acrescido de juros compensatórios.

Exemplo prático

Vamos admitir que determinada sociedade comercial atribuiu gratificações aos seus trabalhadores (que não detêm qualquer participação no capital da empresa) no ano de 2019, no montante de 5 mil euros. Neste ano, a “poupança” de imposto foi de 1050 euros (admitindo a aplicação da taxa de 21%).

Em virtude das dificuldades financeiras em que se viu sujeita durante o ano 2020 e, em parte, também porque foi beneficiária de medidas de apoio no âmbito do Covid-19, as gratificações atribuídas não chegaram a ser pagas durante o ano 2020.

O contabilista certificado desta empresa, aquando da preparação da declaração de rendimentos Modelo 22 do ano 2020, deve ter presente que no cálculo do imposto deverá repor o IRC que deixou de ser pago em 2019 em resultado da atribuição de gratificações de balanço, acrescido dos respetivos juros compensatórios. Lembramos que os juros compensatórios são contados diariamente, no nosso exemplo, vamos admitir os 365 dias.

Assim, na Modelo 22 de 2020 deveria ser inscrito o valor de 1050 euros no campo 363, referente a IRC de períodos anteriores, e a quantia de 42 euros no campo 366, relativamente ao valor dos juros compensatórios.